

〔判例紹介〕

米国州合算課税（ユニタリー・タックス） の合憲判決について

——コンテナ社事件に対する連邦最高裁判所判決——

中 田 信 正

まえがき

- 1 コンテナ社事件の概要
- 2 コンテナ社の事業内容
- 3 事件の内容
- 4 主要な争点と関連する概念
- 5 判決の内容
- 6 反対意見

むすび

ま え が き

現在、在米日本企業において、州法人所得税の合算課税（ユニタリー・タックス，unitary tax）が重大な関心を集めている。それは、カリフォルニア州をはじめとする13州で適用されている、州法人所得税（日本の事業税に相当する。）に対する合算・配分課税方式である。たとえば、カリフォルニア州に存在する日本企業の子会社に対する州法人所得税（フランチャイズ・タックス，franchise tax）の算定において、日本の親会社をはじめとして、他州、他国に存在する親子会社全体の世界所得を合算し、合算所得を一定の基準によりカリフォルニア州に配分する。このような合算課税方式によれば、カリ

フォルニア州にある子会社が欠損金を有していても、課税所得が配分され、納税を必要とする。そして、日本の親会社の所得が実質的に課税対象となり、国際的な二重課税をもたらす。

この問題は、日米の経済問題であるとともに、政治的な問題に発展し、1983年11月の東京における中曽根・レーガン会談でも取り上げられている。しかし、州の権限が強い米国において、連邦レベルでの解決が困難な状況にあるようである。かえって、最近の状況は、合算課税（ユニタリー・タックス）を促進させる要素が強いといえよう。特に、1983年6月に下った、米国連邦最高裁判所のユニタリー・タックス合憲判決の影響は大きいものといえよう。これは、米国に親会社を持つ多国籍企業であるコンテナ社に対する、カリフォルニア州の合算課税（ユニタリー・タックス）方式を合衆国（連邦）憲法にかなっていると判決したものである。この合憲判決は、外国（たとえば、日本）に親会社を持つ他多国籍企業を対象にしていらないが、その影響が大きいだけに、合算課税（ユニタリー・タックス）の理解には、この判例の概要の検討が重要と考える。

本稿においては、合算課税（ユニタリー・タックス）の調査の手始めとして、コンテナ社事件の合憲判決の内容を検討することにより、その問題の所在を明らかにするとともに、関連する他の判例、引用文献を紹介することにより今後の研究の手掛りとしたい。

なお、本稿は、桃山学院大学共同研究プロジェクト「日米企業の総合的比較研究」の成果の一つとして、まとめられたものである。

1. コンテナ社事件の概要

この判決は、コンテナ社対カリフォルニア州フランチャイズ税務局 (*Container Corporation of America v. Franchise Tax Board*, 103 S. Ct. 2933 [1983年]) の裁判に対して、連邦最高裁判所 (Supreme Court of The United States) が行ったものである。コンテナ社は、デラウェア州

の会社法に基づき設立された会社¹⁾ (Delaware Corporation) であり、シカゴに本拠を持ち (headquartered), カリフォルニア州その他において事業を行っており、また多くの海外子会社を所有している。

カリフォルニア州は、法人の所得に対して法人フランチャイズ税 (corporate franchise tax) を課税している。そして、州の内外で事業を行う法人の課税において、ユニタリー・ビジネス原則 (unitary business principle, 統一事業体原則) と公式による所得配分方式 (formula apportionment) を適用している。この公式による配分は3要素方式 (three-factor formula) といわれ、カリフォルニア州に所在するユニタリー・ビジネスの給与、資産および売上 (payroll, property, and sales) の全体に占めるカリフォルニアの割合を算術平均した比率に基づいている。

コンテナー社は、フランチャイズ税の申告において、子会社分の合算課税を除外した。それに対し、カリフォルニア州は、海外子会社所得を3要素方式に基づき、カリフォルニア州に配分して課税を行い、追徴を行った。コンテナー社は、異議留保²⁾ のもとに (under protest) 追徴税を納付した後、その返還の訴えをおこした。これに対し、サンフランシスコ・カウンティ³⁾ のカリフォルニア州地方裁判所 (California Superior Court, 第一審裁判所) は追加課税を支持し (upheld), さらに、カリフォルニア州上訴裁判所 (California Court of Appeal) は上訴を棄却し、原判決を確認した (confirmed)。

これに対し、コンテナー社は、カリフォルニア州の合算課税 (ユニタリー

1) 米国では会社法は州法として存在する。

2) 異議留保とは、支払をなす者が支払を受ける者に対して、その不法な請求を承認したのではなく、支払金の返還を請求する権利を放棄するものではないということを知ることである。高柳賢三・末延三次, 『英米法辞典』, (有斐閣1952年), 386ページ。

3) カウンティ (county, 郡) とは州の下の方行政上の最大区画をいう。『ランダムハウス英和大辞典』, (小学館1973年)。

・タックス)方式による課税は、連邦憲法⁴⁾の「正当な法の手続および通商条項 (Due Process and Commerce Clauses)」に違反すると、連邦最高裁判所 (U.S. Supreme Court) に訴えた。

この上訴につき、連邦最高裁判所は、合算課税 (ユニタリー・タックス)方式を合憲と判決を下し、原判決を確認した (affirmed)。その要旨は次のとおりである。

(1) ユニタリー・ビジネスであったという判決を下すにあたり、州裁判所は、認められる判断の範囲内 (within realm of permissible judgement) で結論に達しており、特に次の二つの要素は、その判断にあたり重要である。

① コンテナー社 (親会社) から子会社への貸付けもしくは子会社借入金への保証による資金の流れ

② 子会社の諸問題においてコンテナー社 (親会社) の果した経営上 (managerial) の役割

(2) ユニタリー・ビジネスの所得配分のため、標準的な配分方法である要素方式をカリフォルニア州が使用することは、正当 (fair) である。

(3) カリフォルニア州のフランチャイズ税が多国籍企業に適用されたとしても、連邦法が州法に優先したり、あるいは、そのことが連邦の政策に著しく反すると結論することはできない。

これらの詳細について、以下に述べることにする。

2. コンテナー社の事業内容

コンテナー社は、受注によるダンボール包装材の製造業を営んでいる。その営業活動は垂直的に統合 (vertically integrated) されており、原料の木材や故紙からダンボールを生産するとともに、得意先の注文により、製品に組み立てることも行っている。その営業活動は、大部分、国内で行われている。

4) 米国では、連邦憲法とともに各州に憲法が存在する。裁判所も連邦裁判所と州裁判所がある。

事件の年度、すなわち、1963年、1964年、1965年に、コンテナー社は20社の外国子会社を所有し、それらはラテン・アメリカ4カ国とヨーロッパ4カ国に存在した。その所有割合は、直接もしくは他の子会社を通して、66.7%から100%にわたっている。外国子会社の約半数について、100%の持分を所有せず、残りは所在地国民によって所有されていた。子会社の一つは持株会社であり、給与、売上、資産（営業用資産：筆者注）を持たないが、帳簿利益を有していた。他の1社は休業していたが、その他の子会社は、それぞれの所在地国市場（local markets）において、基本的にコンテナー社と同一の事業に従事していた。

多くの子会社は、コンテナー社と同様、十分にその業務が統合されているが、若干の子会社がダンボールや中間製品を外部より購入していた。親会社から子会社への売上は、子会社仕入総額の1%にすぎない。子会社は、人事および日常管理（day-to-day management）については、相対的に独立していた。親会社は、子会社の監督（oversee）を行うため、1人の副社長（vice-president）と4人のその他の役員（officers）を任命している。しかし、日常管理については、所在国（host country）の国民である役員（local executives）においてなされている。資本的支出に関する所在国における意志決定は親会社によって再審理されるが、一般に、親会社の優位というよりは両者の合意によってなされている。

しかし、特定の側面では、親子会社間の関係は非常に密接である。たとえば、子会社の長期借入金の約半分は、親会社より直接借り入れられているか、あるいは、保証されているものである。親会社は、また、多くの子会社に、製造技術、エンジニアリング、デザイン、建築、保険、原価計算に関する助言と指導を与えている。最後に、親会社は、しばしば、子会社に対し親会社所有の中古資産を子会社に譲渡したり、あるいは、親会社購入部門が子会社の代理人としての役割を果たすことにより、子会社における設備の調達を援助している。

3. 事件の内容

事件の課税年度中、コンテナー社はカリフォルニア州のフランチャイズ税⁵⁾ (franchise tax) 申告書を提出した。その際、ユニタリー・ビジネスの配分前課税所得合計 (total unapportioned taxable income) の計算において、コンテナー社は、連邦法人税申告書から若干の修正の上誘導されたコンテナー社自体の法人純所得 (corporate net earnings) を含めたけれども、その子会社の所得を合算しなかった。⁶⁾ コンテナー社は、州税法に認められた項目、すなわち、受取配当金、事業外受取利息、ユニタリー・ビジネスに関連しない資産売却益を、所得より除いている。

この申告に対し、1969年、カリフォルニア州フランチャイズ税務局により発行された通知書の要点は、海外子会社を、消極的な投資としてより、ユニタリー・ビジネスの部分として取り扱うべきであるということである。そして、海外子会社を親会社のユニタリー・ビジネスに含めることは、対象となる3課税年度におけるコンテナー社の税額を増加させることになった。当初申告額と更正額を比較表示すれば次のとおりである。

当初申告・更正額

項 目	1963 年	1964 年	1965 年
ユニタリー事業の総所得 (更正)	\$ 26,870,427.00 37,348,183.00	\$ 28,774,320.48 44,245,879.00	\$ 32,280,842.90 46,884,966.00
カリフォルニア州帰属割合 (更正)	11.041 % 8.6886	10.6422 % 8.3135	9.8336 % 7.6528
カリフォルニア州帰属額 (更正)	\$ 2,966,763.85 3,245,034.23	\$ 3,062,220.73 3,673,381.15	\$ 3,174,368.97 3,588,012.68
税 額 (5.5 %) (更正)	\$ 163,172.01 178,476.88	\$ 168,422.14 202,310.95	\$ 174,590.29 197,340.70

5) フランチャイズ税は法人所得を課税対象としている。

6) コンテナー社は本拠をシカゴに持ち、カリフォルニア州を含めアメリカ全土にわたって事業活動を行っているから、国内事業については、当然、合算課税 (ユニタリー・タックス) 方式により、カリフォルニア州への配分所得が計算されていることになる。

これに対し、コンテナ社は不服ではあったが追徴税を納付するとともに、カリフォルニア地方裁判所（California Superior Court）に追徴税の還付の訴訟を行った。カリフォルニア地方裁判所は、フランチャイズ税務局の課税を支持した。さらに、コンテナ社が行った上訴においても、カリフォルニア上訴裁判所（California Court of Appeal）は原判決を確認した。そして、カリフォルニア最高裁判所（California Supreme Court）は、自由裁量的再審理⁷⁾（discretionary review）を行うことを拒否した。この結果、この事件は連邦最高裁判所に持ち込まれることになった。⁸⁾

4. 主要な争点と関連する概念

本事件における争点は、次の三つに要約できる。

- (1) コンテナ社とその海外子会社が、ユニタリー・ビジネスを構成するか否か。
- (2) ユニタリー・ビジネスであるとした場合、国民経済間の著しい相違が、カリフォルニア州によって用いられている3要素配分方式（three-factor apportionment formula）をして、憲法上の「公正な配分（fair apportionment）」の要件に照らして、多国籍企業に対し不的確な（inaccurate）基準としていないか。
- (3) カリフォルニア州は、会社間関係の税務上の結果を評定する場合に、連邦政府や多くの外国によって用いられている「独立当事者間取引（アームズ・レングス, arm's-length, 対当者間取引ともいう。）」分析を採用することを、合衆国（連邦）憲法（U.S. Constitution）の外国通商条

7) discretion（自由裁量）とは、裁判において、その事件を支配する確定的な法律原則が存在しない場合、裁判官がその環境を考慮し、正義、衡平と信ずるところに従って裁判を行う自由裁量をいう。高柳賢三，末延三次，前掲書，136ページ。

8) 連邦最高裁判所は、相当する管轄裁判所（probable jurisdiction）について次に示している。456 U.S. 960, 102 S. Ct. 2034, 72 L. Ed. 2d 483 (1982).

項 (Foreign Commerce Clause)⁹⁾ に基づいて義務づけられているか。

以上、主要な争点を認識した上で検討を要する事項は、まず、(1)ユニタリー・ビジネス方式の合憲性、合理性、(2)公式による所得配分方式の妥当性の吟味である。

(1) ユニタリー・ビジネス方式の合憲性

合衆国憲法の「正当な法の手続き¹⁰⁾及び通商条項 (the Due Process and the Commerce Clauses)」において、州は、その境界 (州境, border) 外で生じた価値額 (value) については、所得課税を行うことができない。しかし、二つ以上の州 (state) で活動している、多少とも統合された企業の場合では、価値額 (value) を正確に地域 (州) 間に配分するということが、理論的かつ実践的にも、あいまいなものとなっている。このため、連邦裁判所は、連邦憲法が州に対してなんら単一の所得配分方式を課していないという立場をとってきた (J.C ペニー事件, 1940年)。そして、州の配分方式に不服の納税者は、州税が州外の価値額に課税するような結果をもたらしていることを、

9) 外国通商条項とは、次の内容をいう。

アメリカ合衆国憲法 (1788年)

第I条〔連邦議会とその権限〕

第8節〔1項〕連邦議会は次の権限を有する。……

〔3項〕諸外国との通商…を規制すること。

宮沢俊義編、『世界憲法集』, (岩波文庫, 1980), 38ページ。(一部修正)

The Congress shall have power… To regulate commerce with foreign nations, … (Art I, § 8, Cl. 3)

10) 「正当な法の手続き (Due Process)」とは、行政権の媒介行為を公正の限度内に制限する合衆国および州憲法における制限をいう (ランダムハウス英和大辞典)。

その原文は次のとおりである。

合衆国憲法修正第14条 (1868年確定)

いかなる州といえども正当な法の手続 (due process of law) によらないで、何人からも生命、自由または財産を奪ってはならない。(宮沢俊義編、『世界憲法集第三版』, (岩波文庫, 1980年), 55ページ。

Articles in Addition to, and Amendment of, the Constitution ARTICLE XIV Section 1.

…… nor shall any state deprive any person of life, liberty, or property, without due process of law; ……

明瞭かつ説得的（clear and cogent）な証拠によって示すことにつき明確な義務を負っているという立場をとってきた（ノーフォーク・エンド・ウエスタン事件（1936年）ほか）。

地域別（locally）に課税所得を計算する一つの方法は、正式に「地域別の会計もしくは取引基準の会計（geographical or transactional accounting）」に基づいて、親子会社が個別に独立した会計を行うことである。しかし、このような正式の会計では、操作や不正確という問題を持ち、単一企業（single enterprise）を構成する会社間（親子会社間：筆者注）に行われる、多くの巧妙にして測定困難な価値額での譲渡を、無視もしくは不適切に把握するという問題を生じさせる。

これに対し、ユニタリー・ビジネス方式による所得配分法では、地域別会計もしくは取引基準会計によらず、ユニタリー・ビジネスの総所得を、課税法管轄区（taxing jurisdiction、課税州を指している：筆者注）¹¹⁾の内外の事業活動を客観的に測定できる公式にしたがって、その課税法管轄区（課税州）とその他の世界地域（the rest of the world）へ配分を行うものである。

連邦最高裁判所は、以前に、特定の制限のもとに、ユニタリー・ビジネス、公式配分方式（unitary business/formula apportionment method）を合憲とした（アンダーウッド・タイプライター事件（1920年）ほか）。この方法は、現在広い支持を得ており、カリフォルニア州を含む23州が採択している、統一法としての「租税目的のための所得の統一的配分法（the Uniform Division of Income for Tax Purposes Act, 〈Uniform Act〉）」¹²⁾の基礎となっている。

このような論点より、ユニタリー・タックス方式の合憲は明確なものといえよう。

11) jurisdiction は司法権の及ぶ管轄区域をいい、具体的には州のみならず、別個の法管轄区域である外国をも含む概念である。

12) これは UDITPA と略称されている。

(2) ユニタリー・ビジネス方式配分法における二つの概念

ユニタリー・ビジネス方式配分法において重要な概念は、「ユニタリー・ビジネス (unitary business)¹³⁾」と「公式配分 (formula apportionment)」である。

① ユニタリー・ビジネスの概念

(A) ユニタリー・ビジネスの要件

合衆国（連邦）憲法における「正当な法の手続きおよび通商条項」は、州際（間）(interstate) 活動と課税州との間に最小限の関係がなければ、そして、州に帰属する所得と企業の州内 (intrastate) 価値額との間に合理的な関係が存在しなければ、比例的基準においてさえも、州際（間）活動から生じた所得に課税することを、州に許していない。この原則は、少なくとも、その若干の部分が州内において業務を行って (conduct) いなければ、ユニタリー・ビジネス（統一事業体）に対して州が課税しないという、「自動的に発効する制限 (self-executing limitation)」を課している。

この原則は、ユニタリー・ビジネスの州外活動が、その州内活動になんらかの確実な方法において関連を持つことを要件とする。この要件の機能的意味 (functional meaning) は、州内外活動には、正確な確認や測定ができないような価値額の分有 (sharing) や交換が存在していることであり、その活動は子会社への消極的な投資もしくは別個の事業活動から生じた単なる資金の流れ以上のものであるということであり、そして、公式による配分をして合理的な課税方法とさせるものである。

アンダーウッド・タイプライター社事件 (*Underwood Typewriter Co. v. Chamberlain*, 254 U.S. 113, 41 S. Ct. 45, 65 L. Ed. 165 <1920>) において、連邦最高裁判所は、製造業、販売業等、種々な構成会社が異なる州

13) ユニタリー (unitary) とは「統一された」「単一の」という意味である。ユニタリー・ビジネスとは各州にわたって事業が行われる場合でも、企業全体として「統一事業体」、「単一事業体」をなしていることを意味する。

で営業活動を行っている、垂直的に統合された事業（vertically integrated business）の合算所得につき、配分基準により州が課税することを支持した。

バス・ラトクリッフ・アンド・グレトン事件（*Bass, Ratcliff & Gretton*, 266 U.S. 271, 45 S. Ct 82, 69 L. Ed. 282 <1924>）において、国境を越える垂直的統合事業活動につき、連邦最高裁判所は同様の原則を適用した。

バトラー兄弟社事件（*Butler Bros. v. McColgan*, 315 U.S. 501, 62 S. Ct. 701, 86 L. Ed. 991 <1942>）において、垂直的に統合された企業に対してのみならず、いろいろな州に個別に営業しているが、規模の経済とか価値額（value）の移転（transfer）を作り出している、共通した経営上もしくは営業上の資源によって結合（link）している一連の同種企業に対しても、ユニタリー・ビジネス原則が適用された。

このようなユニタリー・ビジネス概念は、最近における一連の事件（エクソン社、モビール・オイル社、アサルコ社、ウールワース社）において、より精緻なものとされている。

(B) ユニタリー・ビジネス原則の州法への反映

カリフォルニア州税法（Revenue and Taxation Code）、および、その関連規定のほとんどが準拠されている統一法（Uniform Act,¹⁴⁾ 前述せる UD-ITPA を指す：筆者注）は、連邦最高裁判所の判決に基づくユニタリー・ビジネス原則に跡付けをすることができる。特に、カリフォルニア州税法は、公式により所得配分がなされる「多法管轄区企業（multi-jurisdictional enterprise）」¹⁵⁾ の「事業所得（business income）」と、配分されない「非事業所得（non-business income）」を区分している（Cal. Rev. & Tax Code §§

14) 統一法（Uniform Act）は各州法に統一性を与えるために起草された「統一州法モデル」を意味し、その採択は各州の決定に委ねられている。

15) multi-jurisdictional enterprise とは、二つ以上の法管轄区にまたがって事業を行う企業を意味する。州が独自の法管轄区であるとともに、国も独立した法管轄区であるから、多州企業（multi-state enterprise）とともに、多国籍企業（multi-national enterprise）をも含む概念といえよう。適訳が見出せず、一応「多法管轄区企業」とした。

25128-25136)。

(C) ユニタリー・ビジネスか消極的な投資か

ユニタリー・ビジネスといわれるものが、ユニタリー（統一的、単一）でないという見解はあり得る。たとえば、子会社の所有を、「それ自体 (*per se*) 消極的な投資」と取り扱うこともできよう。しかし、連邦最高裁判所は、モービル石油会社事件 (*Mobil Oil Corp.* 445 U.S., at 440-441, 100 S. Ct., at 1233 <1980>) において、「それ自体ルール (*a per se rule*)」は、憲法上必要とされないことを明らかにした。すなわち、企業の組織形態は、その基礎にある企業の統一性（単一性, *unity*）もしくは相違性 (*diversity*) になんらの影響を与えるものではないのである。

カリフォルニア税法は、子会社を単なる投資と見ず、ユニタリー・ビジネスと考える立場を明確に規定をしている。すなわち、法人が、直接もしくは間接に他法人を所有または支配 (*owing or controlling*) している場合、あるいは、法人が、直接もしくは間接に他法人により所有または支配されている場合には、フランチャイズ税務局は、合算所得 (*combined net income*) もしくは必要と考えるその他の事実を示す「連結報告書 (合算報告書, *consolidated report*)」を要求することができるとしている (*Cal. Rev. & Tax Code* § 25104)。

② 配分方式の概念

ユニタリー・ビジネスであることが確定すれば、州は、その事業の州内と州外の所得を配分する方式を適用しなければならない。このような配分方式は、「正当な法の手続および通商条項」に基づき、公正 (*fair*) なものでなければならない (ハンス・リーズ・ソン事件 <1931年> ほか)。第一に、配分方式における公正 (*fairness*) の要素は、内部的な首尾一貫性 (*consistency*) である。それは、各州 (各法管轄区, *every jurisdiction*) によって適用されたならば、課税されるであろうユニタリー・ビジネス所得の総額を超えるような結果をもたらさない方式でなければならない、ということである。

第二の要件は、外部的首尾一貫性（external consistency）といわれるものである。それは、配分方式に用いられる要素は、実質上、所得がいかに関与するかということについての合理的な感覚（reasonable sense）を反映しなければならない、ということである。合衆国（連邦）憲法（The Constitution）は、課税州（taxing State）に源泉を持たない所得の課税をもたらすときはいつでも、配分方式を無効にするということとはしない。しかし、その州に帰属する所得が、その州で取り引きされた事業について、事実上、すべて適切な割当部分からのものでなく、あるいは、非常にゆがんだ結果に導くということを、納税者が明瞭かつ説得的な証拠によって証明することができるならば、配分方式の適用は認められない（ハンス・リーズ・ソン事件〈1931年〉、ノーフォーク・エンド・ウエスタン事件〈1936年〉）。

カリフォルニア州その他統一法を採用している州は、一般に、給与、資産、および売上の3要素方式（three-factor formula）を用いている。連邦最高裁判所は、バトラー兄弟社事件（1942年）において、3要素方式を認めている。

公正であることに加えて、配分方式は、通商条項のもとにおいて、州際（間）商業もしくは外国商業に対して差別（discrimination）をもたらすものであってはならない。この原則は、同一所得に二重課税をもたらすことなく、そして、もし事業がいずれか一つの法管轄区（jurisdiction, 州または外国：筆者注）に限定して行われるならば生じたであろう納税者の税額より重い租税負担をもたらすことのないようにするため、その州の配分方式（a state apportionment formula）が、納税者が課税されている他の法管轄区（other jurisdiction, 他州または外国）で用いられている配分方法（methods of allocation）と相当に相違しないことを必要としていると解釈されるべきである。そして、この問題は、州際（間）通商においては追加要件は多くないが、国際的二重課税の可能性については、より以上の研究を必要としている。

5. 判決の内容

連邦最高裁判所は、前述せる事実と原則に基づき、コンテナー社とその外国子会社に対する、カリフォルニア州の合算課税（ユニタリー・タックス）を合憲と判決を下した。その要点は、次のとおりである。

- (1) 親会社であるコンテナー社とその海外子会社は、ユニタリー・ビジネスに該当する。
- (2) したがって、カリフォルニア州がコンテナー社に対し所得配分方式を適用することは妥当である。
- (3) 米国多国籍企業の外国子会社の所得に合算課税（ユニタリー・タックス）を適用することは、外国通商条項に違反しない。

以下、その内容を紹介したい。

(1) ユニタリー・ビジネス原則

連邦最高裁判所は、コンテナー社とその外国子会社に対する、カリフォルニア州のユニタリー・ビジネス原則の適用は、妥当であると支持した。

連邦最高裁判所の役割は、州裁判所が正しい基準をその事件に適用したか否かを決定し、そして、もし適用基準が正しいければ、その判断が「許容しうる判断の範囲内（within the realm of permissible judgement）」であるか否かを決定するというものである。

カリフォルニア州上訴裁判所は、コンテナー社とその海外子会社がユニタリー・ビジネスを構成していると判断するにあたり、次の要素に依存している。

設備獲得における子会社へのコンテナー社の援助

その地域（外国）で満たすことができなかった人材の充足についてのコンテナー社の援助

子会社に対する資金借入れにおいて果されたコンテナー社の重要な役割や、他社より提供された借入金に対する保証

会社拡大の分野におけるコンテナー社とその子会社との間の相当な相互作用

子会社に対するコンテナー社による重要な技術援助

子会社に対する全般的ガイダンスにおいて果されるコンテナー社役員の監督的 (supervisory) 役割

これらの要素は、コンテナー社とその子会社が「機能的に統合された (functionally integrated) 企業」であることを示しているといえよう。

連邦最高裁判所は、前述したように、ユニタリー・ビジネスの存在を証明するために、これら要素の一つが憲法上の問題として十分であるかどうかを決定する必要はない。連邦最高裁判所は、総合して、州裁判所が認めうる判断の範囲内で結論に達したことを、これらの要素が明らかに証明しているとの結論を示した。

上記の要素のうち、特に重視されるべきものとして、次の二つがある。

- (1) 子会社資金調達における親会社の積極的役割
- (2) 子会社に対する親会社の経営上の役割

資本取引は、投資機能と営業活動機能のいずれにも役立つものである。本事件において、コンテナー社による子会社への貸付金や子会社借入金の保証は、コンテナー社の海外活動拡大のための努力の重要部分であった。

また、コンテナー社による事業ガイド・ラインの作成、コンテナー社経営者が子会社意思決定に加わる合意の過程、そして、時に行われる無償の技術援助は、コンテナー社（親会社）による積極的な経営上の役割 (managerial role) の存在を示している。日常管理責任の分権化はユニタリー・ビジネスの認定に影響しない。

ユニタリー・ビジネスの認定において、親子会社が同一の事業のライン（生産・販売のライン：筆者注）に従事していることは、多くの要素の一つの要素に過ぎない。法人の主要な事業ラインと異なる企業への投資は、法人の有価証券投資（ポートフォリオ, portfolio）を多様化し、一つの産業

の景気循環固有の危険性を減少させるという、役割を持っている。同一の業務ラインに従事する子会社への投資の意味も、親会社に存在する事業関連資源のより有効な利用にある。

したがって、ユニタリー・ビジネスの憲法上認められる認定のための先行条件は、「財貨の流れ (flow of goods)」ではなく、「価値の流れ (flow of value)」である。この判断は、ウールワース事件 (*F. W. Woolworth*, 458 U. S., at —, 102 S. Ct. at 3139 <1982>) においても示されており、ユニタリー・ビジネスの判定において重要なのは、機能的な統合、経営管理の中央集権、規模の経済からもたらされる、子会社利益に対する貢献の如何なのである。そして、財貨の流れは相互依存の一つの手段ではあるが、唯一のものではないのである。

(2) 配分方式

連邦最高裁判所は、コンテナー社とその外国子会社が構成するユニタリー・ビジネスの所得を配分するため、カリフォルニア州が3要素方式を用いることは、公正 (fair) であると結論を下している。

コンテナー社は、カリフォルニア州の3要素配分方式につき、次の二つの立場より反論している。

(1) 外国子会社は相当収益性が高く、3要素による配分は、この事実を無視し、給与、資産、売上という所得の間接的な測定法に依存しており、系統的に親子会社間の所得配分をゆがめている。したがって、コンテナー社のカリフォルニア利益額は、正式の地域別会計 (geographical accounting, カリフォルニア州内事業を対象とした独立会計：筆者注) に基づかれるべきである。

このようなコンテナー社の主張に対し連邦最高裁判所は、モビル石油事件 (*Mobil*, 445 U. S., at 440, 100 S. Ct., 1233 <1980>) で示したように、独立会計には否定的である。すなわち、ユニタリー・ビジネスが存在するときは、個別 (地理的) 会計 (separate [geographical] accounting) は、機能的統合、経営管理の集中化、規模の経済からもたらされる所得に対する貢献を説明す

ることとはできない。個別地理的会計は、内部監査には有用であるかもしれないが、憲法上要求されていない。

(2) 子会社の所在する外国における賃率は、アメリカに比べ相当低い。給与は公式配分の一つの要素であるため、公式の使用は、アメリカでの事業活動に配分される所得額を不当に膨らますことになる。コンテナー社は、配分方式の不当性を立証するために、外国における賃率が低いだけでなく、外国における生産性の低さによってその低賃金が相殺されていないことを示す統計を提出している。

このようなコンテナー社の主張に対し、連邦最高裁判所は、この統計によって、3要素方式の背後にある基礎的な理論的根拠を非難するわけにはいかないという立場を示している。すなわち、コンテナー社とその外国子会社による特定の段ボール容器の生産に対する外国給与に加えて、カリフォルニア州の給与が、その他の要素と同様、間接的とはいえ、同じ製品（外国子会社製品；筆者注）に貢献していると考えすることは、もっともといえよう。

地理的会計も公式による配分方式も、ともに、不完全なものである。配分方式は、特に一つの要素のみによる配分の場合は問題点が多い。それに対し、カリフォルニア州で用いられている3要素方式は、価値額が生ずる活動の大部分を反映する組合せとして、広く承認されている。勿論、3要素方式は、必然的に不完全である。しかし、3要素方式に固有の誤差の限界が、個別会計方式に固有の誤差の限界より大きいことを証明する証拠を見出せなかった。配分方式による課税所得の増加率は約14%であり、これは、ユニタリー・ビジネスの構成メンバー間に所得を帰属させる方法に固有の相当な誤差の範囲内（within the substantial margin of error）といえる。

(3) 外国通商条項

本件において、カリフォルニア州は、会社間関係の課税の結果を評定する際に、連邦政府や大部分の外国によって用いられている、「独立当事者間取引方式（アームズ・レングス・アプローチ, arm's-length approach）」を採用

することにつき、外国通商条項に基づいてなんらの義務を負っていないと、連邦最高裁判所は判断している。換言すれば、米国に親会社を持つ多国籍企業に合算課税（ユニタリー・タックス）方式を適用することは、外国通商条約に違反しないということである。

州税において、合算課税（ユニタリー・タックス）が公正であるとした場合、連邦政府や外国政府によって採用されている、関係会社に対する個別会計方式（*separate accounting approach*）との関係が問題となる。個別会計方式は、独立当事者間取引方式ともいわれ、親子会社間取引を独立企業が第三者間取引基準（たとえば、正常市価基準：筆者注）で取引したものと取り扱い、その法人が営業活動を行った法管轄区（*jurisdiction*, 国や州：筆者注）によってのみ課税され、その法人自体の帳簿に実現された所得に対してのみ課税される。

親子会社が内国法人である場合には、合算課税（ユニタリー・タックス）方式の適用に、さして困難な問題が生じない。しかし、本件におけるように外国法人を含む場合には、外国通商条項との関連を検討する必要がある。この問題について、最も関連のあるのは、ジャパン・ライン事件であり、次にその要点を示そう。

① ジャパン・ライン事件の要点

ジャパン・ライン事件（*Japan Line, Ltd., 441 U. S., at 446, 99 S. Ct., at 1820*）は、外国通商（*foreign commerce*）の器具（*instrumentalities*）であり、カリフォルニア州のいろいろの港に臨時的に所在した積荷コンテナに、公正に配分された、無差別な、従価による固定資産税（*property tax*）を、カリフォルニア州が課税したものである。同一の積荷コンテナは、日本の母港においてもその全額が固定資産税を課税されていた。日米によって調印された条約は、母港が外国にある積荷コンテナで臨時的に移入されたものについては、いずれの国の政府（*national government*）も課税できないことを、明らかにしていた。

連邦最高裁判所は、州が外国通商の器具に課税しようとするときは、州際（間）通商条項（Interstate Commerce Clause）に関する原理に加えて、さらに二つの考察を加える必要があるとしている。その第一は、二重課税の危険性の増大であり、第二は、連邦上の統一を不可欠とする分野において、州が連邦上の統一をそこなうことの可能性である。

前者について、連邦最高裁判所は、カリフォルニア州が、母国で課税されている器具を、配分額とはいえ課税することは、多重課税（multiple taxation）を必然的にもたらすと判断を示している。

さらに、後者について、外国通商の器具に課税せられる州税は、いくつかの方法で、連邦上の統一性を破ることになろうという見解を示している。すなわち、もし州が配分した金額に税金をかければ、配分方式の調整について国際的な論議が生じることになろう。もし州税が国際租税構造に不均衡をつくりだすならば、不利益を受けた外国が報復措置をとることになろう。また、他州がカリフォルニア州の課税にならうならば、種々の通商用器具が、いろいろな程度の多重課税（multiple taxation）を課せられることになり、外国通商の規制において「意見表明の一致（見解の一致，speaking with one voice）」¹⁶⁾ という原則の適用を、明らかに妨げる結果をもたらす。したがって、ジャパン・ライン事件においては、その事実に基づき、カリフォルニア州の固定資産税は、外国通商条項に適合しない故、連邦憲法上不適當であると連邦最高裁判所は結論を出した。

② コンテナ社事件とジャパン・ライン事件の異同

コンテナ社事件は、次の点においてジャパン・ライン事件に類似している。

(1) 外国子会社に帰属するとして外国において全額（配分計算を行うことなく）課税された所得の若干部分が、ユニタリー・ビジネスのカリフォルニア

16) これは連邦と州が「一致して意見表明（声明）を行う」ことを意味し、連邦と州の外国通商規制が矛盾せず、一致していることを指していると考ええる。

ア州配分額とし課税されるという意味において、實際上、二重課税である。

(2) 二重課税がカリフォルニア州と外国課税当局により採用されている課税方式における重大な相違から生じている。

(3) 外国課税当局によって採用されている課税方式が国際的に認められた実務に一致している。

(4) 連邦政府がカリフォルニア州によって採用された課税方法に対し、国際社会によって採用されている課税方法を優先しているように見受けられる。

しかしながら、コンテナ社事件がジャパン・ライン事件と明らかに異なっているところが、次のとおり存在する。

(1) ジャパン・ライン事件の対象が固定資産税であるのに対し、コンテナ社事件においては法人所得税である。

(2) コンテナ社事件において、二重課税は、カリフォルニア課税方式の必然的な結果ではない。それに対し、ジャパン・ライン事件においては、一つの課税当局が特定の価値額全額に課税する権限を求めるとともに、他の課税当局が同一対象の一部分に課税する権限を要求するという事実（必然的に二重課税をもたらす組合せ）に基づいている。

多国籍企業（multi-national enterprise）の所得配分には、対照的な二つの異なった方法がある。独立当事者間取引法（アームズ・レングス・アプローチ）は、正式な会計原則に基づいてパイを分ける（divides the pie）ものである。これに対し、公式配分法は、数学的な一般法則化（mathematical generalization）に基づいて、同じパイを分けるものである。この二つの方法の組合せが同一所得に2回課税するか、あるいは、所得のある部分が全然課税されない結果をもたらすかは、個々のケースの事実により依存する。

(3) コンテナ社事件では、ジャパン・ライン事件のように外国通商器具の「外国所有者」に関する課税ではなく、アメリカに住所と本部を有する（domiciled and headquarterd）法人に関する課税が問題となっている。ジャパン・ライン事件では、外国通商用の国内所有器具については未解決のま

ま残されており、コンテナ社事件もその留保の範囲内にある。

③ 配分方式と二重課税

ジャパン・ライン事件で、連邦最高裁判所は、課税の僅かな重複は、それが国内において些事（*de minimis*）であっても、慎重を要する外国関係や外国主権関係の事項が関連するときは、重視する旨を明らかにした。外国通商にかかわる二重課税の検討においては、二重課税がなされる前後関係（*context*）や課税州につき合理的に役立つ選択的な課税方法を斟酌しなければならない。

本事件において、独立当事者間取引基準（アームズ・レングス）を採用することによって、二重課税の排除を試みるということもできよう。しかし、独立当事者間取引基準は二重課税を終らせることを保証するものではない。独立当事者間取引基準は、多法人企業（*multi-corporate enterprises*）自体の正式の会計に基づいている。しかし、独立当事者間取引基準は、公式による配分方式と同様、密接に関連を持つ法人が、それらの正式の元帳に十分に反映されないような価値額の譲渡を行うことができることを、認識されている。

この点に関連して、連邦税法である内国歳入法482条は、この操作を防止するための対策を定めている。¹⁷⁾すなわち、同一の持分によって、直接、間接に所有もしくは支配されている二つ以上の企業については、財務長官（*Secretary of the Treasury*）は、これらの企業（法人であるか否か、内国法人であるか否か、親子会社関係があるか否かを問わない。）の租税回避（*evasion*）

17) 1981年の合衆国所得税協定草案モデル（*United States Draft Model Income Tax Treaty*）第9条（*Art. 9*）は、州レベルにおける所得の再配分計算について、次のとおり述べている（*note 27*）。

「……締結州の企業が、他の締結州の企業の経営、管理もしくは資本に直接、間接に参加しており、そして、……独立した企業間でなされるのとは異なる商業または財務関係の中で、二つの企業の間でその状況が作られている場合には、これらの状況がなければその企業の一つに発生したであろう、しかしこれらの状況の故に発生しなかった、いかなる利益も、当該企業の利益に含めることができ、したがって、課税されることができる。」

の防止や所得を明確に反映させるために必要なときは、これらの企業間に総益金、損金、税額控除もしくは特別控除 (allowances) を配分することができると規定している。同様の規定は多くの外国においても持たれている。

外国において、独立当事者間取引基準が採用されとしても、関係会社(親子会社)間に所得を再配分するルールは各国において相当に違っており、これらの相違の存在は二重課税の可能性を持つものである。したがって、カリフォルニア州が独立当事者間取引基準のいくつかの見解を採用するとしても、フランチャイズ税が課せられる法人についての二重課税を排除することはできず、場合によっては、公式配分方式において生ずるよりも、より深刻な二重課税をもたらす可能性がある。たとえば、関係(親子)会社間配当は、カリフォルニア州の配分方式においては課税所得に含まれないのに対して、独立当事者間取引基準では、その発生時に会社間配当が課税されるからである。

もしカリフォルニア州の公式配分方式が、必然的に二重課税をもたらすのであれば、その配分方式に疑問を投げかけるに十分な論拠がある。しかし、カリフォルニア州の公式配分方式が、必然的に二重課税をもたらすのでなく時には二重課税をもたらす可能性を持つのであれば、二重課税を排除するためだけで、時には二重課税をもたらす他の配分法(独立当事者間取引基準を指す：筆者注)に賛成して、公式配分方式を中止することをカリフォルニア州に要求することは、不当といえよう(ムーアマン事件、1978年)。

④ 連邦上の統一性とカリフォルニア配分方式

連邦最高裁判所は、次の3点より、カリフォルニア州による課税が重大な外国関係に導きかねないという結論に同意できないという見解を示している。

(1) 本事件における税金は、ジャパン・ライン事件におけるような国際課税において自動的な不均衡 (asymmetry) を作り出さない。

(2) 本事件における税金は、ジャパン・ライン事件におけるように外国企業 (foreign entity) に対してでなく、内国法人 (domestic corporation)

に対するものである。

(3) 外国が内国法人の租税負担を軽減することに法制上の関心を持つ場合でも、コンテナ社がカリフォルニア州の課税に服するという事実は残り、そして、その納付すべき税額は、配分方法 (allocation method) によってよりも、カリフォルニア州の税率により多くの関係を持つものである。

〈行政府の対応〉

さらに、連邦最高裁判所は、この事件に関する行政府 (Executive Branch) の対応にふれ、ジャパン・ライン事件と異なり、行政府がこの州税に反対する法定助言者訴訟事件覚書 (*amicus curiae* brief) を提出しないことを決定したことを指摘している。¹⁸⁾ このように提出のなかったことは、行政府が積極的でない (dispositive) ということの意味するものではない。しかし、それにもかかわらず、このことは、カリフォルニア州がコンテナ社の課税所得の計算においてユニタリー・ビジネスと公式配分方式を適用することを決定したことによって、連邦 (United States) の外国政策（主として、行政府および議会〈立法府〉の分野）が重大な脅威を受けていないということを示している。

〈議会の意図〉

これらの問題について、次のような立法的意図 (議会の意図, congressional intent) を明らかにするならば、コンテナ社の主張には問題がある。

(1) 連邦税法 (federal tax statutes) 自体には、州税法に対する必然的な優先的効力 (pre-emptive) を規定しているという主張は存在しない。

(2) アメリカ合衆国は、多国籍企業 (multi-national enterprises) の国内所得の課税において、なんらかの形の独立当事者間取引基準 (アームズ・レングス) を採用することを連邦政府 (Federal Government) に必要とさせ

18) 連邦最高裁判所は、関連する事項について、司法次官がシカゴ・ブリッジ・アンド・アイアン対キャタピラ・トラクター事件で州による全世界公式配分方式に反対する覚書を提出したことを、注記している (note 33)。これに対しては、後述するように、その重要性を軽視するものとして反対意見において批判されている。

る、多数の租税条約 (tax treaties) の当事者であるが、その要件 (アームズ・レングス：筆者注) は、一般に、各締結国によってその国自体の内国法人について課税される税金に関しては、考慮されていない (waive)¹⁹⁾。この事実は、もしほかに何もなければ、このような課税 (such taxation, ユニタリー・タックスを指す：筆者注) は、實際上、国際的な関心事というよりはむしろ、米国内における地方 (local) の関心事であるという、連邦裁判所の見解を確認させるものである。

(3) アメリカ合衆国 (連邦, United States) が加入した租税条約 (tax treaties) で、州のような下位行政府 (sub-national government) の課税活動まで網羅するものは何もない。

少なくとも1度だけ、上院では、提案された条約の検討に際して、州に対して配分課税 (apportionment taxation) に制限を及ぼす条約規定に同意を与えることに傾むいている留保を付けたことがあるに過ぎない (124 Cong. Rec. 18400, 19076 <1978>)。

(4) モービル石油事件 (*Mobil*. 445 U. S., at 448, 100 S. Ct., at 1237) において連邦最高裁判所が言明したように、議会は長い間議論をしてきたが、所得に対する州の税制を規制することを意図した法律 (legislation) を制定してはいない。したがって、カリフォルニア州の問題となっている税金が、連邦税によって優先され、あるいは、連邦の政策に著しく不一致であると結論づけることはできない。

以上のような論拠に基づき、連邦最高裁判所は、カリフォルニア州上訴裁判所の判断を確認 (Affirmed) した。この結果、コンテナー社に対する合算課税 (ユニタリー・タックス) が合憲である旨が明らかとなった。

19) この点についての引用は次のとおりであるが、筆者はこの点については調査が必要と考えている。J. Bischel, *Income Tax Treaties* 7 (1978)。

6. 反対意見

コンテナー社事件に対する連邦最高裁判所の合憲判決について、ポウエル（Powell）判事を含む3人が、反対意見を表明している。すなわち、カリフォルニア税は、ジャパン・ライン事件で示された判断と同様、外国通商条項に明らかに違反している。したがって、コンテナー社とその外国子会社がユニタリー・ビジネスを構成し、カリフォルニア州の配分方式が公正であるとは、考えないとしている。

連邦最高裁判所は、コンテナー社事件の結論を下すにあたって、再審理（review）の確実な基準の要件を満たす方法で、周到な検討を行っていない。若干の点について、ジャパン・ライン事件の事実と異にするが、両事件は二重課税と連邦上の統一性の重大問題については同じくしている。ジャパン・ライン事件では、州税が国際的な多重課税（multiple taxation）につき相当な危険を作り出し、あるいは、外国政府との通商関係を規制するときに、連邦政府をして「一致した意見表明」をすることを妨げるような場合には、州税は違憲であるとの原則が明らかにされた。この原則が、本事件（コンテナー社事件）においても適用されるべきである。

この反対意見の論拠について以下に説明しよう。

(1) 二重課税の判定

本事件において、カリフォルニア州税は、国際的な多重課税につき相当な危険を作り出すのみならず、事実上の二重課税をもたらしているということは議論の余地のないところである。この二重課税は、外国課税当局によって採用されている国際的に認められた課税方法（独立当事者間取引基準を指す：筆者注）から相当それた課税システム（ユニタリー・タックス方式：筆者注）を、カリフォルニア州が採用したことから生じるものである。カリフォルニア州の税金は、ジャパン・ライン事件で表明された第1原則（二重課税の違憲性：筆者注）に違反している。

これらをより具体的に検討してみよう。カリフォルニア州の公式配分方式は、独立当事者間取引基準（アームズ・レングス）に基づいて計算されたとした場合の特定の法管轄区（jurisdiction）における稼得所得額に、なんらの必然的関係を持っていない。その方式は、賃率、資産価格、販売価格がより高い法管轄区に対し、より高い割合で所得を配分するものである。カリフォルニア州がこのような高賃率等の法管轄区であるかぎり、カリフォルニア州の配分方式は本質的に二重課税に導くものである。

本事件において、海外所得の大部分は、ラテン・アメリカの子会社によって稼得された。賃率、資産価額、販売価格は、カリフォルニア州よりラテン・アメリカにおいて、より低いから、結果として、州税が課税されるカリフォルニア州への所得配分割合は高くなる。

コンテナー社の世界所得（worldwide income）の27%超がラテン・アメリカで稼得され、独立当事者間取引基準に基づいて、ラテン・アメリカ諸国により課税された。しかしながら、ラテン・アメリカの給与は世界合計の6%以下であった。ラテン・アメリカの資産は世界合計の約20%であった。そして、ラテン・アメリカの売上高は世界合計の14%未満であった。その結果、カリフォルニア方式に基づいて、コンテナー社の世界所得の約13%がラテン・アメリカに配分された。この13%という割合は、独立当事者間取引基準によった場合の27%の半分以下である。国際的な実務にしたがって、この所得の総額はラテン・アメリカで課税済であるのに、カリフォルニア方式は、カリフォルニア州や他の法管轄区で、所得に対し二度目の課税を許すことになる。

もしカリフォルニア州が独立当事者間取引基準を採用したとしても、その適用における相違により、なお、二重課税の問題は残り得る。たとえば、カリフォルニア州とコロンビア共和国では、会社内譲渡（intracorporate transfer）に対して異なる会計原則が適用されるかもしれない。しかし、これらの相違のタイプは、目下のところ、国際的な実務のもとで黙認できるものであり、独立当事者間取引基準に固有のものではない。そして、国際的な実務がより改

善されればかかる相違は解決され、二重課税も排除されることになるう。

要するに、二重課税の危険性は、カリフォルニア方式のような所得配分方式でも、独立当事者間取引基準（アームズ・レングス）でも生ずるものである。しかし、所得配分方式においては二重課税が必然的なものであり、その制度自体の変更なしには排除し得ないものである。それに対し、独立当事者間取引基準においては、その適用の仕方における不一致の結果として生ずるものであり、国際的な交渉によって解決することができる種類の問題なのである。

以上のような状況に基づき、反対意見はコンテナー社に対する二重課税が、外国通商条項（Foreign Commerce Clause）に違反していると主張している。

(2) 連邦上の統一性

〈連邦政府の外国政策への悪影響〉

最高裁判所は、その判決が、国際社会によって採用されている課税方法（独立当事者間取引基準：筆者注）に関する連邦政府の優先性に反するものであることを、認めている。さらに、連邦の優先性に対して州が拒否できるかどうかを査定する妥当な基準を、次のとおり示している。

「連邦の政策と異にする州税は、連邦政府の役割に残されなければならない外国政策問題をひきおこしたり、あるいは、明らかに連邦の指令（directive）に違反するならば、『連邦と州の意見表明一致原則（one voice standard）』に違反することになるう。」

それにもかかわらず、連邦最高裁判所は、カリフォルニア州の税金が、「意見表明一致原則」につき、連邦政府を妨げるものでないと結論を下した。それは、本事件とジャパン・ライン事件の間に関連事実についての相違を認めることによっている。

これに対し、反対意見は、コンテナー社事件におけるカリフォルニア州の課税計画が、ジャパン・ライン事件において言明された第2の原則（連邦上の統一性：筆者注）に、事実の相違にかかわらず、違反していると結論づけ

る。それは、連邦政府の役割に残されるべき外国政策問題に、深刻な問題を引き起すからである。

連邦最高裁判所は、最初に、カリフォルニア州の税金は、自動的に不均衡 (asymmetry) を作り出さないと主張した。このことは、カリフォルニア税は、すべてのケースにおいて二重課税をもたらすものではない、という意味を持っているにすぎない。しかし、配分に関する二つの方法の間の基本的な不一致は、二重課税が必然的であることを意味している。カリフォルニア州は、賃率、資産価額、販売価格が相対的に高い州であるため、二重課税は本事件の大部分において論理的に予期できるものである。それ以上に、連邦最高裁判所は、ジャパン・ライン事件において次の原則を認識した (*Japan Line*, 441 U.S., at 456, 99 S. Ct., at 1825)。

「税金の僅かな重複——国内の状況においては些事 (*de minimis*) とみなされるかもしれない問題——でさえも、外国関係について慎重を要する事象や国家主権に関係するときには、重要と考えられる。」

連邦最高裁判所は、コンテナ社が法解釈上 (technical) 内国法人であるという事実に依存している。これについては若干の問題点がある。コンテナ社は法解釈上の意味では納税者であるかもしれないが、カリフォルニア州が外国子会社の所得を課税するという事実は、明白なことである。もし外国政府がアメリカの会社の全租税負担に無関心であるとしても、その外国に本店を持つ (住所を有する, domicile) 法人のアメリカにおける所得基準につきより重い税金が計算されるときは、異議を訴える法的基盤を持っている。もしほかに何もなければ、かかる税金は諸外国におけるアメリカの投資を阻害する効果を持つことになる。

連邦最高裁判所の論拠は、外国法人を含む事件について作り出すジレンマを考えると、それを認めることがより困難となる。もしカリフォルニア州が、二重課税をもたらして、親会社の世界所得を基礎として海外のアメリカ子会社に課税を試みるならば、それから作り出される問題につき、なんらか

の承認し得るような解決を見出すことはできない。連邦最高裁判所の分析の多くはこのような事件につき適用不可能である。州の行為が連邦政府（parent's government）を困惑させ、そして、国際的な論議、もしくは、アメリカの会社に対する報復すら予想されるということは疑いのないところである。

〈税率引上げによる同一効果の見解への反論〉

連邦最高裁判所は、カリフォルニア州が、独立当事者間取引基準を用いたとしても、税率を引き上げることにより、コンテナ社に公式配分方式におけると同様の租税負担を課することができると示唆している。このことは、理論的にはそうであるかもしれないが、このような方法を実行不可能にする政治的な制約の存在を無視している。もしコンテナ社に対する税率が引き上げられるならば、カリフォルニア州は全法人につき税率を引き上げなければならない。そして、カリフォルニア州で事業を行う法人が反対する自由を持ち、政治的過程を経て、税率の引き上げがなされるという、現実を認識する必要がある。

〈行政府の対応に関する反論〉

連邦最高裁判所は、その結論を出すにあたって、行政府（Executive Branch）が州税（ユニタリー・タックス：筆者注）に反対する法廷助言者訴訟事件覚書（*amicus curiae*²⁰⁾ brief）を提出しないことを決定した事実、若干のウェイトを付与している。しかし、連邦最高裁判所は、それが問題点に直接かわり、そして、この事件が連邦最高裁判所において係争中であるにもかかわらず、シカゴ・ブリッジ・アイアン対キャタピラ・トラクター事件（*Chicago Bridge & Iron Co. v. Caterpillar Tractor Co.*, O.T. 1981, No. 81-349）における、司法次官覚書（Solicitor Generals²¹⁾ memorandum）の

20) *amicus curiae*（法廷助言者）は *friend of the court* の意味で、係属中の事件の一定の問題点について第三者の立場から助言するための自発的または召喚によって出廷する人をいう（ランダムハウス英和大辞典）。

21) Solicitor General（司法次官）は最高裁判所などへの上訴事件で国家を代表するものである（ランダムハウス英和大辞典）。

重要性を軽視し、注記しているに過ぎない。この覚書 (memorandum) において、司法次官は、外国法人を含んで、関連法人のユニタリー・グループにつき合算された世界事業所得の配分額に対し州税を課税することは、統一が基本的に重要である分野における連邦上の統一性 (federal uniformity) をそこなうものであると、述べている。

連邦政府は、時には、その立場を変えることができるものであるが、確実に同一問題が提起されている他の事件を検討するときに、連邦最高裁判所で現在係争中の事件における見解を無視する理由はない。司法次官はその覚書を撤回してもいなければ、逆の立場をとるために何かによって覚書を補足するということもしていない。シカゴ・ブリッジ・アンド・アイアン事件が連邦最高裁判所で審理されているかぎり、連邦政府の見解は、係争中の事件における司法次官の覚書に反映されていると、結論づけなければならない。

〈要約〉

要するに、連邦最高裁判所が依存している相違点 (ジャパン・ライン事件と本事件の間において相違する特質：筆者注) には、なんら説得力がない。カリフォルニア州は、明らかに連邦の政策に一致しない税金を課している。それは、連邦政府の役割に残されるべき分野における「連邦・州における意見表明の一致 (見解の一致, speaking with one voice)」につき、連邦政府を阻害するものである。これは、合衆国 (連邦) 憲法によって認められていない、外国問題における国家政策についての干渉である。

(3) 反対意見の結論

連邦最高裁判所は、ジャパン・ライン事件において、外国通商条項に一致するために、国際的事業に対する州税が満さなければならない二つの拘束要件 (constraints) を確認した。反対意見の判事は、もし州税がこれらの指針のいずれかに違背するならば、それは違憲 (unconstitutional) であるということを、明確に言明した。そして、今日問題となっているカリフォルニアの税金 (合算課税 <ユニタリー・タックス>：筆者注) は、その両方の要件に

違反するものであり、よって、それを違憲であると宣言したのである。

む す び

本稿においては、米国における州合算課税（ユニタリー・タックス）における基本的な概念、論争点を知るために、コンテナ社事件の判決内容を詳しく紹介した。しかし、筆者なりの問題点の分析については、紙幅の制限上、その余裕がなく、別稿に譲りたい。

本稿の執筆を通じて感じたことは、この問題を理解するためには、アメリカにおける立法、行政、司法の分野における、連邦と州の関係を検討することの重要性である。

合算課税（ユニタリー・タックス）の研究には、その成立の背景、歴史的な発展過程を、判例、州税法によって跡付けることが、大きな意味を持っている。と同時に、現在の合算課税の計算手続についても、具体的に検討する必要がある。

さらに、法人税制の問題についていえば、連邦法人所得税と州法人所得税（フランチャイズ税）との異同と相互関係、州法人所得税の全体像と各州における特色、そして国際税務との関係等を理解することが必要である。具体的にいえば、連邦法人所得税における連結納税申告書と合算課税（ユニタリー・タックス）における異同、連邦法人所得計算と州法人所得計算との相違と具体的調整、外国法人所得計算のアメリカ基準への調整、国際税務と連邦税法における移転価格規制との関係等が、関連して検討される必要がある。

コンテナ社判決に示された判例・文献

〈ユニタリー・ビジネス、公式配分に関する判例〉

ASARCO, Inc. v. Idaho State Tax Comm'n, 458 U.S. —, 102 S. Ct. 3103, 73 L. Ed. 2d 787 (1982).

F. W. Woolworth Co. v. Taxation and Revenue Dept., 458 U.S. —,

102 S. Ct. 3128, 73 L. Ed. 2d 819 (1982).

Exxon Corp. v. Wisconsin Dept. of Revenue, 447 U.S. 207, 100 S. Ct. 2109, 65 L. Ed. 2d 66 (1980).

Mobil Oil Corp. v. Commissioner of Taxes, U.S. 425, 100 S. Ct. 1223, 63 L. Ed. 2d 510 (1980).

Moorman Mfg. Co. v. Bair, 437 U.S. 267, 98 S. Ct. 2340, 57 L. Ed. 2d 197 (1978).

General Motors Corp. v. Washington, 377 U.S. 436, 84 S. Ct. 1564, 12 L. Ed. 2d 430 (1964).

Norton Co. v. Dept. of Revenue, 340 U.S. 534, 71 S. Ct. 377, 95 L. Ed. 517 (1951).

Butler Bros. v. McColgan, 315 U.S. 501, 62 S. Ct. 701, 86 L. Ed. 991 (1942).

Wisconsin v. J.C. Penney Co., 311 U.S. 435, 61 S. Ct. 246, 85 L. Ed. 269 (1940).

Norfolk & Western R. Co. v. North Carolina ex rel. Maxwell, 297 U.S. 682, 56 S. Ct. 625, 801 L. Ed. 977 (1936).

Hans Ree's Sons, Inc., 283 U.S. 134, 51 S. Ct. 389, 75 L. Ed. 879 (1931).

Bass. Ratcliff & Gretton, Ltd. v. State Tax Comm'n, 266 U.S. 271, 45 S. Ct. 82, 69 L. Ed. 282 (1924).

Underwood Typewriter Co. v. Chamberlain, 254 U.S. 113, 41 S. Ct. 45, 65 L. Ed. 165 (1920).

〈外国通商条項に関する判例〉

Japan Line Ltd. v. County of Los Angeles, 441 U.S. 434, 99 S. Ct. 1813, 60 L. Ed. 2d 336 (1979).

Michelin Tire Corp. v. Wages, 423 U.S. 276, 96 S. Ct. 535, 46 L.

Ed. 2d 495 (1976).

〈コンテナー社事件のカリフォルニア州裁判所の判決〉

Container Corporation of America v. Franchise Tax Board, 117

Cal. App. 3d 988, 173 Cal. Rptr. 121.

〈文献・資料〉

J. Bischel, *Income Tax Treaties* 219, 459-461, 464-466 (1978).

B. Bittker & J. Eustice, *Federal Income Taxation of Corporations and Shareholders*, Sec. 15.06 (4th ed. 1979).

G.A.O. Report to the Chairman, House Committee on Ways and Means: Key Issues Affecting State Taxation of Multijurisdictional Corporate Income Need Resolving 31 (1982).

G. Harley, *International Division of the Income Tax Base of Multinational Enterprises* 143-160 (1981).

Hellerstein, *Recent Developments in State Tax Apportionment and Circumscription of Unitary Business*, 21 *Nat'l Tax J.* 487, 501-502 (1968).

J. Hellerstein & W. Hellerstein, *State and Local Taxation* 538-539, (4th ed. 1978).

Hellerstein, *Allocation and Apportionment of Dividends and the Delineation of the Unitary Business*, 27 *Tax Note* 155 (1981).

Madare, *International Pricing; Allocation Guidelines and Relief from Double Taxation*, 10 *Tex. Int'l L.J.* 108, 111-120 (1975).

McLure, *Operational Interdependence Is Not The Appropriate 'Bright Line Test' of A Unitary Business — At Least Not Now*, 28 *Tax Notes* 107 (1983).

Model Treaty Art. 25; New York University Fortieth Annual Institute on Federal Taxation § 31.03 [2] (1982).

Owens, United States Income Tax Treaties; Their Role in Relieving Double Taxation, 17 Rutgers L. Rev. 428, 443-444.

Surrey, Reflections on the Allocation of Income and Expenses Among National Tax Jurisdictions, 10 L. & Policy Int. Bus, 409 (1979).

The Uniform Division of Income for Tax Purposes Act.

United States Draft Model Income Tax Treaty of June 16, 1981, Art. 9. P-H Tax Treaties § 1022.

(注) 上記の判例・文献の表記法は法学文献の引用方式によっており, コンテナー社事件判決文どおり, 判例のみにイタリックスを用いている。

追記: 本判決文のコピーを東京大学法学部附属外国法文献センターにて入手することができたことに対し, 謝意を表したい。